

GZ. RV/0614-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer beträgt EUR 637,92 (ATS 8.778,00).

Die Bemessungsgrundlage beträgt EUR 31.896,11 (ATS 438.900,00).

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Abgabe ist den Entscheidungsgründen zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 28. Dezember 2000 erwarben der Bw und sein Bruder von ihrer Mutter, welche bisher Alleineigentümerin des Grundstücks samt darauf errichtetem Wohnhaus war, je zu einem Viertel die Liegenschaft. Vertragspunkt II normiert, dass die Geschenkgeberin ausdrücklich auf das Recht, diese Schenkung aus welchem Grunde immer, zu widerrufen, verzichtet. Im Vertragspunkt V bestehen die Geschenknehmer zugunsten der geschenkgebenden Mutter sowie deren Ehegatten am gesamten Wohnhaus die Dienstbarkeit der Wohnung auf Lebenszeit sowie zugunsten der Mutter über deren Verlangen bzw. Vorbehalt die Dienstbarkeit der Fruchtnießung am Grundstück.

Mit Bescheid des Finanzamtes wurde Grunderwerbsteuer vom kapitalisierten Wohnrecht basierend auf einem monatlichen Wert von ATS 70,00 unter Anwendung des auf das Alter der Geschenkgeberin bezogenen Kapitalisierungsfaktors gemäß § 16 Abs 2 Bewertungsgesetz (BewG) in der bis zum 1.1.2004 geltenden Fassung vorgeschrieben. In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde eingewendet, dass die berufungsgegenständliche Liegenschaft in die Ausbaupläne der Österreichischen Bundesbahn einbezogen worden sei und bereits entsprechende Ablöseverhandlungen geführt würden, wobei seitens der ÖBB mündlich die Absicht vorgetragen worden sei, die Einlösung und damit den Abbruch des berufungsgegenständlichen Wohnhauses in den nächsten drei bis fünf Jahren zu realisieren. Deshalb stellte der Bw den Antrag, die Grunderwerbsteuer unter Berücksichtigung der verkürzten Lebensdauer des der Berechnung zugrunde liegenden Objektes zu berichtigen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit nachstehender Begründung:

"Der ergangene Grunderwerbsteuerbescheid wird bekämpft, da durch die Ausbaupläne der österreichischen Bundesbahnen im Streckenabschnitt S-F das übernommene Wohnhaus eventuell zu schleifen ist und somit das im übernommenen Wohnhaus ausbedogene Wohnrecht der Übergeberin in voraussichtlich drei bis fünf Jahren wegfällt. Das Vertragsobjekt wurde am 28.12.2000 übergeben – die Schätzung der Liegenschaft im Auftrag der Bundesbahndirektion Linz erfolgte am 2.2.2001. Die Liegenschaft ist gegen ein vorbehaltenes Wohn- bzw. Fruchtgenussrecht übernommen worden. Der Verkehrswert der übernommenen Liegenschaft ist für die Übernehmer in Höhe der Belastung der vorbehaltenen Rechte reduziert, d.h. bei einem angenommenen Weiterkauf wären erzielbarer Kaufpreis und der Wert des vorbehaltenen Rechtes genau der Verkehrswert.

Da die Ablöse immer zum Verkehrswert geleistet wird und die Übernehmer an und für sich verpflichtet wären, das Wohnrecht lt. Vertrag zu erhalten, kann nach seinerzeitiger freier Vereinbarungsmöglichkeit das Wohnrecht z.B. in bar abgelöst oder auf einer anderen Liegenschaft der Übernehmer neu begründet werden. In diesen beiden Fällen käme es zu keiner Änderung der Grunderwerbsteuervorschreibung. Wird jedoch gemäß § 17 Abs 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) die Gegenleistung für das übernommene Grundstück herabgesetzt, so kann auf Antrag der Herabsetzung die Grunderwerbsteuer neu festgesetzt werden, wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren ab Entstehung der Steuerschuld stattfindet."

Im Vorlageantrag führte der Bw ergänzend aus, dass die nutzungsberechtigte Übergeberin ihre Absicht erklärt hätte, auf die Einverleibung des im Vertrag ursprünglich vereinbarten Wohn- und Fruchtgenussrechtes an der berufungsgegenständlichen Liegenschaft zu verzichten. Damit wäre die Gegenleistung für das Grundstück gemäß § 17 Abs 3 GrEStG herabgesetzt, wobei dieser Verzicht und damit die Herabsetzung der Gegenleistung innerhalb von drei Jahren ab Entstehung der Steuerschuld stattfinden würde. Im Zeitpunkt der Einbringung des Vorlageantrages wäre jedoch die Abgabe der Löschungserklärung mangels Einverleibung des Eigentumsüberganges an der Liegenschaft nicht möglich, würde jedoch innerhalb der gesetzlich normierten Frist erfolgen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 17 Abs 3 (GrEStG) lautet:

Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt,

1. wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet,
2. wenn die Herabsetzung (Minderung) auf Grund der §§ 932 und 933 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird.

Nach § 17 Abs 3 Z 1 GrEStG wird die zur Verminderung der Steuer führende Herabsetzung der Gegenleistung nur an die Einhaltung der Frist, also nur daran gebunden, dass die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren nach Entstehung der Steuerschuld (§ 8 GrEStG) erfolgt. Ob die Herabsetzung dabei durch eine vertragliche Vereinbarung oder durch die

Geltendmachung eines gesetzlichen Anspruchs eintritt, ist für den Abänderungstatbestand nicht maßgebend (vgl Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 59 zu § 17 GrEStG).

Gemäß § 8 Abs 1 leg.cit. entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist. Der berufungsgegenständliche Schenkungsvertrag ist auf Grund des im Punkt V. vereinbarten Wohn-und Fruchtgenussrechts als entgeltlicher Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG zu qualifizieren, welcher bereits durch das Verpflichtungsgeschäft und nicht erst durch ein allenfalls nachfolgendes Erfüllungsgeschäft verwirklicht wird (vgl Fellner Rz 108 zu § 1 GrEStG). Der im Gegenstandsfall maßgebliche Zeitraum, innerhalb dessen eine Herabsetzung der Gegenleistung stattzufinden hat, um in den Genuss der Begünstigungsbestimmung des § 17 zu gelangen, beginnt somit am 28. Dezember 2000 und endet am 28. Dezember 2003.

Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 17 Tz 84 führt in Zusammenhang mit der Herabsetzung der Gegenleistung durch Vereinbarung der Beteiligten aus, dass es genügt, dass innerhalb der Dreijahresfrist die Herabsetzung vereinbart wurde; der Zeitpunkt der wirtschaftlichen Durchführung (zB Rückzahlung eines Teiles des Kaufpreises) ist für die Berechnung der Frist nicht von Bedeutung (vgl sinngemäß VwGH 11.4.1991, 90/16/0009). Der Anspruch auf Rückerstattung der Steuer entsteht allerdings nicht schon mit der rechtlichen Möglichkeit, die Auflösung der Verträge zu verlangen, sondern erst mit der tatsächlichen Rückgängigmachung der Verträge (VwGH vom 9.8.2001, 2000/16/0085 und vom 7.5.1981, 1155, 1156/80).

Im Vorlageantrag führt der Bw aus, dass die nutzungsberechtigte Übergeberin ihre Absicht erklärt habe, auf die Einverleibung des im Vertrag ursprünglich vereinbarten Wohn- und Fruchtgenussrechtes zu verzichten. Damit würde gemäß § 17 Abs 3 GrEStG die Gegenleistung für das übernommene Grundstück herabgesetzt. Dieser Verzicht und damit die Herabsetzung der Gegenleistung würden innerhalb von drei Jahren ab Entstehung der Steuerschuld stattfinden.

Dazu ist folgendes auszuführen:

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstücks zu entrichten ist. Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (vgl Fellner, Band II,

Grunderwerbsteuer, § 5 GrEStG Rz 5,6 und dort angeführter höchstgerichtlicher Judikatur). Es ist somit im gegenständlichen Berufungsfall nicht der formelle Verzicht auf das Wohnrecht und eine eventuelle Verbücherung, welche generell kein maßgeblicher Umstand für die Erhebung der Grunderwerbsteuer ist (vgl VwGH vom 9.8.2001, 2000/16/0085), entscheidend, sondern die Tatsache, dass in der im Vorlageantrag behaupteten Verzichtserklärung kein Zeitpunkt angeführt ist, ab wann auf die Ausübung des Wohnungsrechtes verzichtet wird, und überdies die Übergeberin und ihr Ehegatte auch weiterhin das berufungsgegenständliche Wohnhaus bewohnen und somit noch immer das ihnen vertraglich eingeräumte Nutzungsrecht konsumieren. Anders als bei einer innerhalb der Dreijahresfrist vereinbarten Kaufpreisherabsetzung fehlt es daher im Gegenstandsfall mangels Zeitangabe an der Bestimmbarkeit der Herabsetzung der Gegenleistung. Vielmehr widersprechen die tatsächlichen Umstände der Annahme, dass eine Herabsetzung der Gegenleistung innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld (28. 12.2000) stattgefunden hat und der Tatbestand des § 17 Abs 3 Z 1 erfüllt ist.

Der Bw bringt vor, dass bereits im Jahr 2001 entsprechende Ablöseverhandlungen stattgefunden hätten und mit einem Abbruch des Wohnhauses in den nächsten drei bis fünf Jahren gerechnet werden könne. Unzweifelhaft ist die geplante Einlösung des Grundstückes für Bestand und Dauer des eingeräumten Wohnungsrechtes maßgeblich. Über Auskunft des Bundesministeriums für Verkehr, Innovation und Technologie bzw der Österreichischen Bundesbahnen hat zwar bereits im September 2003 eine eisenbahnrechtliche Verhandlung stattgefunden, wobei parallel dazu Ablöseverhandlungen laufen, ein Bewilligungsbescheid seitens des oben genannten Bundesministeriums an die Österreichischen Bundesbahnen ist jedoch bis dato noch nicht ergangen. Da somit dieses Verfahren, auf Grund dessen Rückschlüsse auf die Dauer des Wohnrechts und das Ausmaß der Herabsetzung der Gegenleistung gezogen werden könnten, noch nicht abgeschlossen ist, kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine Herabsetzung der Gegenleistung innerhalb der Dreijahresfrist gemäß § 17 Abs 3 Z 1 GrEStG stattgefunden hat.

Für den Tatbestand des § 17 Abs 3 Z 2 GrEStG, welcher keine Fristbeschränkung vorsieht, ergibt sich aus der Aktenlage jedoch kein Anhaltspunkt.

Da die Übergeberin lediglich je ein Viertel der Liegenschaft übergibt und somit nach Abschluss des Schenkungsvertrages Hälfteeigentümerin der Liegenschaft verbleibt, bezieht sich das lt. Vertragspunkt V. eingeräumte Wohnrecht in Ansehung auf die Gesamtwohnungsnutzfläche von 190m² lediglich auf je ein Viertel, somit auf 47,5 m² je Erwerber, sodass sich die Grunderwerbsteuer wie folgt berechnet:

47,5 m² x 70,-- (ATS/je m²) x 12 Monate x 11 (Kapitalisierungsfaktor lt.BewG) =
ATS 438.900,-- x 2% = ATS 8.778,--

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 24. Februar 2004